



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **ZEMLES spol. s r.o.**, se sídlem Lannova 2061/8, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2016, č. j. 2032/16/5300-22441-711309, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2020, č. j. 8 Af 27/2016 - 69,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2020, č. j. 8 Af 27/2016 - 69, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012, v němž vykázala nadměrný odpočet DPH ve výši 232 067 Kč, a to v důsledku uplatnění nároku na odpočet daně z nákupu zboží od společnosti CAMONA, spol. s r. o., konkrétně náhradních dílů do automobilu, u nichž DPH představovala 6 038 041,20 Kč. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dospěl po provedeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že se žalobkyně podílela na daňovém podvodu jako součást řetězce společností. Platebním výměrem ze dne 29. 7. 2013, č. j. 4145008/13/2001-24903-108675, jí vyměřil daň ve výši 5 805 974 Kč. Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 20. 1. 2016.

[2] Městský soud napadeným rozsudkem ze dne 18. 5. 2020 žalobě vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2016 i platební výměr správce daně ze dne 29. 7. 2013 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Správce daně porušil § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když podklady spojené s postupem k odstranění pochybností doručil dne 27. 6. 2013 přímo žalobkyni, a nikoli jejímu zástupci Ing. M. P., přestože plná moc udělená mu žalobkyní dne 1. 2. 2013 byla správcí daně doručena již dne 5. 2. 2013. S doručením úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností spojuje § 90 daňového řádu zásadní následky pro daňový subjekt. Žalobkyně nemohla plně uplatnit právo navrhnout pokračování dokazování a označit důkazy k prokázání

svých tvrzení, neboť zástupci, který ji měl zastupovat, doručen nebyl a krátká zákonná lhůta žalobkyni ztížila, ne-li znemožnila, informování zástupce o stavu věci a včasné využití zákonem nabízených možností.

[3] Městský soud dále zrekapituloval dokazování prováděné poté, co žalobkyně podala odvolání proti platebnímu výměru, a shledal, že správce daně z hlediska časového i věcného dalece překročil možnosti postupu k odstranění pochybností. V okamžiku, kdy vyšlo najevo, že pouhé vyjádření žalobkyně a předložení zápisů o obchodním jednání a účetních dokladů nebude pro správce daně dostatečné, bylo namístě zahájit s ní daňovou kontrolu, nikoli pokračovat v postupu k odstranění pochybností další tři roky a provádět rozsáhlé šetření včetně výslechu svědků. Nejpozději poté, co se žalovaný seznámil se záznamem o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností, byl správce daně povinen daňovou kontrolu zahájit, neboť jeho zjištění nebyla dostatečná a v dokazování se pokračovalo i po podání odvolání proti platebnímu výměru. Svým postupem správce daně významně zasáhl do práv žalobkyně, které upřel možnost využít práv, která daňovému subjektu daňový řád v průběhu daňové kontroly zaručuje. I pro tuto vadu městský soud rozhodnutí obou stupňů zrušil. K meritorním námitkám žalobkyně pouze stručně uvedl, že důkazy, o něž daňové orgány svá skutková zjištění opírají, byly obstarány v rámci postupu k odstranění pochybností vedeného v rozporu se zákonem.

II. Obsah kasační stížnosti žalovaného

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Označil rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť ta část výroku I., kterou byl zrušen platební výměr správce daně, není odůvodněna. Tento zásah do stěžovatelových zájmů je o to výraznější, že zrušený platební výměr nemůže být vydán znovu a v úvahu nepřichází ani pokračování daňového řízení, jak plyne z usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS. Z tohoto usnesení také plyne, že platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně může být spolu se žalobou napadeným rozhodnutím zrušen pouze tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. V posuzované věci takové podmínky nebyly dány a městský soud se k nim ani nijak nevyjádřil. Daňový řád v § 115 odst. 1 výslovně předpokládá, že jednou z úloh odvolacího orgánu v daňovém řízení je odstranění případných vad řízení, kterých se prvostupňový správce daně dopustil. Ze samotného konstatování, že identifikovaná vada tíží i rozhodnutí správce daně, tedy nemůže být dovozováno naplnění podmínek pro zrušení platebního výměru, jelikož nevypovídá nic o následné odstranitelnosti zjištěných vad.

[6] Co se týče nesprávného doručování přímo žalobkyni, stěžovatel přiznává, že měl podle § 41 odst. 1 daňového řádu doručovat podklady spojené s postupem k odstranění pochybností jejímu zástupci. Městský soud však nedostatečně zohlednil veškeré okolnosti posuzované věci, v důsledku čehož nesprávně posoudil intenzitu, jakou chybný postup správce daně zasáhl do práv žalobkyně. Není zřejmé, nakolik sama žalobkyně zamýšlela Ing. M. P. zmocnit k jednání již v rámci postupu k odstranění pochybností. Plná moc totiž zněla na zastupování „v daňovém řízení při daňové kontrole daně z přidané hodnoty zdaňovací období 2012“; ovšem následně byl u

pokračování

žalobkyně zahájen postup k odstranění pochybností, nikoli daňová kontrola. Zmocněnec navíc správci daně v rámci neformální komunikace potvrdil, že mu byla plná moc skutečně udělena výlučně pro daňovou kontrolu. Žalobkyni bylo v průběhu postupu k odstranění pochybností opakovaně doručováno a nic jí nebránilo správci daně osvětlit rozsah zmocnění, a využít tak práva být zastoupena. Sám stěžovatel shledal námitku nesprávného doručování důvodnou v rámci řízení o odvolání podaném proti rozhodnutí o zastavení řízení, kterým správce daně zastavil pro opožděnost řízení o odvolání. Stěžovatel zohlednil právě závažnost důsledků takového rozhodnutí, jelikož by jím byla žalobkyni znemožněna další meritorní obrana a bylo možné, že odvolání bylo podáno opožděně právě kvůli nesprávnému doručení úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností. Tato vada byla následně hodnocena v rámci obnoveného odvolacího řízení, nemohla mít pro žalobkyni nijak fatální důsledky a případné zkrácení jejích práv mohlo být napraveno v rámci odvolacího řízení. Zmocněnec se mohl seznámit s úplným obsahem spisu a navrhnout rovněž provedení dalšího dokazování v průběhu odvolacího řízení, což se i stalo, jak plyne ze samotného odvolání a ze stěžovatelova rozhodnutí. Sám stěžovatel shledal v rozhodnutí o odvolání, že nesprávné doručování v předcházejícím řízení nemohlo mít za následek takové zkrácení práv žalobkyně, aby bylo odvoláním napadené rozhodnutí zrušeno. Nemohlo ovlivnit meritorní správnost konečného rozhodnutí ve věci, neboť pokud žalobkyně nemohla v reakci na výše uvedený úřední záznam v důsledku jeho nesprávného doručení navrhnout další důkazní prostředky, mohla tak učinit v průběhu odvolacího řízení, ve kterém byl platební výměr meritorně přezkoumán. Vytýkané zkrácení jejích práv tedy bylo napraveno už v odvolacím řízení. Právo navrhnout pokračování dokazování a označit důkazy k prokázání svých tvrzení v rámci daňového řízení mohlo být konzumováno v průběhu odvolacího řízení obdobně jako v rámci případné daňové kontroly, která by následovala po postupu k odstranění pochybností, pokud by žalobkyně včas a kvalifikovaně reagovala na zasláný úřední záznam. Procesní vada v řízení před správcem daně nemohla ovlivnit meritorní správnost stěžovatelova rozhodnutí, a neměla tudíž být důvodem jeho zrušení.

[7] Stěžovatel také nesouhlasí s výtkou, že měl správce daně zahájit se žalobkyní daňovou kontrolu, nikoli pokračovat v postupu k odstranění pochybností další tři roky. Postup k odstranění pochybností byl zahájen vydáním výzvy k odstranění pochybností ze dne 21. 2. 2013 a ukončen zasláním úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 27. 6. 2013. Městský soud však do úvah o zákonnosti zvoleného postupu zahrnul i úkony, které nebyly prováděny v rámci postupu k odstranění pochybností, ale v rámci odvolacího řízení, a v důsledku toho nesprávně určil délku postupu k odstranění pochybností. Dokazování prováděné v průběhu odvolacího řízení, po seznámení žalobkyně s výsledkem postupu k odstranění pochybností, ovšem nelze považovat za pokračování postupu k odstranění pochybností.

[8] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen zaměstnancem, který má vysokoškolské právnické vzdělání,

v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Dále zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] První kasační námitka se týká neodůvodnění splnění podmínek pro to, aby městský soud kromě rozhodnutí stěžovatele zrušil i prvostupňový platební výměr správce daně, a zejména nepřezkoumatelnosti té části rozsudku městského soudu, která se k této části výroku I. vztahuje.

[11] Možnost zrušit i prvostupňové rozhodnutí je upravena v § 78 odst. 3 s. ř. s.: *Zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo.*

[12] Z usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, č. 1456/2008 Sb. NSS plyne, že využití této kompetence musí krajský soud řádně odůvodnit: *„Citované ustanovení totiž představuje povinnost krajského soudu v každém konkrétním případě vážit, zda jsou dány podmínky pro zákonem předvídaný postup. Soud je zde, s ohledem na princip procesní ekonomie, tedy povinen zkoumat, zda existují důvody i pro zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Shledá-li jejich existenci, zruší též rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. V takovém případě není pochyb o tom, že zrušující výrok může zasáhnout nejen do veřejných subjektivních práv žalobce, ale také do zájmů žalovaného. Je nezbytné, aby soud i tento výrok náležitě odůvodnil.“*

[13] Takové odůvodnění je obzvlášť důležité, pokud je zrušován platební výměr a správce daně nemůže po jeho zrušení v řízení pokračovat a vydat nové rozhodnutí (viz body 22. a 29. usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, které jsou podle bodu [25] rozsudku NSS ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 366/2017 - 22, aplikovatelné i za účinnosti nového daňového řádu).

[14] Právě z důvodu nedostatečného odůvodnění té části výroku, již byl zrušen prvostupňový platební výměr, zrušil NSS rozsudek krajského soudu např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 10 Afs 149/2017 - 37, v jehož bodě [6] uvedl: *„Krajský soud shledal důvodným ten žalobní bod, který zpochybňuje vyměření odvodu za porušení dotačních podmínek dělením předmětu veřejné zakázky. (...) Ve zbylých bodech žaloby dal soud za pravdu stěžovateli a žádnou další vadu řízení nekonstatoval. Soud zrušení platebního výměru ani nijak neodůvodňuje. Nevysvětluje ani, proč by uvedený problematický bod nemohl v odvolacím řízení korigovat stěžovatel. Soud tak upřel odvolacímu orgánu možnost korigovat rozhodovací důvody v odvolacím řízení, což správně namítá stěžovatel“.*

[15] V nyní posuzovaném případě je situace obdobná, neboť městský soud nijak neodůvodnil, proč kromě napadeného stěžovatelova rozhodnutí zrušil i žalobou nenapadený platební výměr správce daně. V bodě 45. svého rozsudku k tomu pouze uvedl: *„Jelikož Městský soud v Praze shledal žalobu důvodnou, zrušil podle § 78 odst. 7 s.ř.s. napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně v souladu s § 78 odst. 3 s.ř.s. zrušil též platební výměr, neboť vada, kterou bylo daňové řízení zatíženo, tíží i rozhodnutí správce daně.“* Stěžovatel má pravdu, že takové odůvodnění je zcela nedostatečné. Městský soud se nijak nevypořádal s výše citovanými požadavky plynoucími z usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, podle něž platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně může být spolu s žalobou napadeným rozhodnutím zrušen pouze tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Ke splnění těchto podmínek se

pokračování

městský soud nijak nevyjádřil, takže NSS nemůže ani přezkoumat, zda podle jeho názoru byly dány, či nikoliv. Samotné tvrzení, že vada, kterou bylo daňové řízení zatíženo, tíží i rozhodnutí správce daně, nelze označit za odůvodnění naplňující požadavky výše citované judikatury, a již pro tuto vadu bylo nutno rozsudek městského soudu zrušit.

[16] Co se týče důsledků nesprávného doručování podkladů spojených s postupem k odstranění pochybností, ze správního spisu plyne, že dne 5. 2. 2013 byla správci daně doručena plná moc, udělená dne 1. 2. 2013 Ing. M. P. Postup k odstranění pochybností byl zahájen vydáním výzvy k odstranění pochybností ze dne 21. 2. 2013, č. j. 707636/13/2001-24903-108675, a ukončen zasláním úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 27. 6. 2013, č. j. 3611091/13/2001-05403-107744. Ten byl odeslán přímo žalobkyni a jí doručen dne 28. 6. 2013. Žalobkyně následně požádala dne 9. 7. 2013 o prodloužení lhůty pro podání návrhu na pokračování v dokazování, což jí ale správce daně dne 12. 7. 2013 zamítl a dne 29. 7. 2013 vydal platební výměr. Žalobkyně proti němu podala odvolání, které nejprve správce daně zamítl pro opožděnost rozhodnutím ze dne 23. 9. 2013, č. j. 4880466/13/2001-05403-107744, a odvolací řízení zastavil. Toto rozhodnutí však zrušil stěžovatel rozhodnutím ze dne 30. 4. 2014, č. j. 11211/14/5000-14303-711309, neboť shledal, že plná moc byla Ing. M. P. udělena pro celé daňové řízení, ne jen pro daňovou kontrolu, byť zněla na zastoupení „v daňovém řízení při daňové kontrole daně z přidané hodnoty“. Následné doručování úkonů v rámci postupu k odstranění pochybností přímo žalobkyni proto označil za nesprávné. V rámci následujícího řízení o odvolání bylo v roce 2014 provedeno několik výsledků svědků. Odvolací řízení bylo následně ukončeno stěžovatelovým rozhodnutím ze dne 20. 1. 2016.

[17] Mezi účastníky řízení již tedy není sporu, že doručování přímo žalobkyni bylo porušením § 41 odst. 1 daňového řádu: *Má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.*

[18] Stěžovatel sice v kasační stížnosti naznačuje, že z plné moci nebylo dostatečně zjevné, že dopadala již na postup k odstranění pochybností, a nikoli až na případnou následující daňovou kontrolu, ve svém vlastním rozhodnutí o odvolání ze dne 30. 4. 2014 však shledal, že byla udělena pro celé daňové řízení, a postup správce daně označil za chybný. Podstatná tak je intenzita této vady v konkrétním řízení, respektive dostatečnost způsobu, jakým se stěžovatel pokusil důsledky této vady napravit.

[19] Z výše rekapitulovaných zjištění plyne, že žalobkyně byla v důsledku chybného doručení zkrácena na svých právech. Stěžovatel se však pokusil tyto důsledky napravit, když zrušením původního zamítnutí odvolání pro opožděnost vytvořil podmínky, aby mohla v odvolacím řízení uplatnit tvrzení, jež by jinak mohla uplatnit v daňové kontrole. Ta by měla podle § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu následovat v případě, že by včas vyjádřila svůj nesouhlas se zjištěními plynoucími z postupu k odstranění pochybností a podala návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

[20] Stěžovatel tak postupoval obdobně jako jiný správce daně v řízení posuzovaném v rozsudku NSS ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45. Zde bylo také nikoli zástupci, ale chybně přímo daňovému subjektu, doručeno rozhodnutí správce daně o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. NSS při posouzení závažnosti důsledků této vady zdůraznil, že se samotným kontrolním zjištěním byl seznámen daňový subjekt i jeho zástupce.

Nebylo jim odepřeno, aby se k nim vyjádřili. Správce daně vyhověl i žádosti o nahlížení do spisu a v řízení nepostupoval nijak spěšně, akceptoval i omluvy zástupce daňového subjektu z jednání. NSS proto konstatoval: „Procesní záruky stanovené daňovým řádem nejsou samoúčelné, ale naopak mají přispívat k řádnému procesu a spravedlivé ochraně práv adresátů veřejné správy. Pokud se této ochrany stěžovatelce dostalo, není na místě trvat na dogmatickém postoji, že jedna izolovaná procesní chyba ‚potopí‘ celé následující řízení. (...) I proto bylo v tomto případě třeba zvlášť vedle sebe postavit míru pochybení správce daně při doručování výzvy dle § 88 odst. 3 daňového řádu a mj. jeho vstřícnost k omluvám zástupce z jednání během daňové kontroly (...) Měla-li navíc stěžovatelka v rámci daňové kontroly návrhy na doplnění skutkových zjištění, které pro procesní vadu na straně správce daně nestihla před projednáním zprávy o daňové kontrole uplatnit, bylo na ní, aby je předestřela eventuálně též v řízení odvolacím. I po ukončení daňové kontroly tedy měla možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení. To také učinila; v odvoláních ze dne 17. 1. 2013 a jejich rozsáhlých doplněních žalovanému doručených ve dnech 7. 6. 2013 (8 listů) a 19. 7. 2013 (18 listů) stěžovatelka polemizovala s celou řadou kontrolních zjištění, která správce daně učinil během daňové kontroly. Proto se nelze domnívat, že pochybením správce daně při doručování výzvy dle § 88 odst. 3 daňového řádu stěžovatelka ztratila možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Stěžovatelčiným rozsáhlým odvoláním se žalovaný pečlivě zabýval (...).“

[21] I v nynějším případě bylo na městském soudu, aby obdobným způsobem zvážil na straně jedné procesní pochybení správce daně a na straně druhé dopady do hmotných práv žalobkyně, a to i vzhledem ke stěžovatelově následné snaze poskytnout žalobkyni dostatečnou příležitost, aby mohla v odvolacím řízení uplatnit skutečnosti, jež by jinak mohla uplatnit v daňové kontrole. Takové vyvažování však městský soud neprovedl. V bodě 18. rozsudku pouze uvedl: „Žalobce v řízení využil svého práva a nechal se zastoupit osobou znalou daňové problematiky, správce daně však v rozporu s povinností, kterou mu ukládá § 41 odst. 1 daňového řádu zmocněnci žalobce úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností nedoručil. S doručením úředního záznamu však zákon spojuje zásadní následky pro daňový subjekt. Žalovaný nemohl plně uplatnit právo navrhnout pokračování dokazování a označit důkazy k prokázání svých tvrzení, neboť zástupci, který měl žalobce zastupovat, byl s věcí obeznámen a byl vybaven potřebnou odborností úřední záznam, doručen nebyl a krátká zákonná lhůta ztížila, ne-li znemožnila žalobci informovat zástupce o stavu věci a umožnit mu tak včasné využít zákonem nabízených možností. Vadným doručením porušil správce daně zásadu legality zakotvenou v § 5 odst. 1 daňového řádu a zasáhl do práv žalobce způsobem natolik citelným, že ze strany správního soudu nemůže být aprobován.“

[22] Městský soud se tedy spokojil s konstatováním procesní chyby správce daně, ale nijak už nezohlednil, že právě ve snaze napravit tuto chybu stěžovatel jako odvolací orgán rozhodl „z důvodu procesní opatrnosti“ o zrušení původního rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, aby žalobkyni zachoval právo na podání odvolání (bod [73] stěžovatelova rozhodnutí ze dne 20. 1. 2016), a dal jí tak možnost uplatnit skutečnosti, které nemohla uplatnit v daňové kontrole. Jeho rozsudek je proto nutno i v tomto bodě označit za nepřezkoumatelný, neboť neprovedl vyvažování, které u důsledků takových procesních chyb, jako je právě nesprávné doručování, judikatura NSS setrvale vyžaduje. Například v rozsudku ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, NSS připomněl, jak je „důležité nalezení rovnovážného bodu mezi přirozenou a logickou ochranou procesních práv účastníka a mezi zřejmou snahou státu o efektivní doručení tak, aby se účastník dozvěděl o tom, že je vedeno nějaké řízení či že má učinit nějaký úkon.“

pokračování

[23] Důvodná je i poslední kasační námitka. Městský soud měl pravdu ve svém východisku, že není přípustné, aby správce daně libovolně zaměnil postup k odstranění pochybností za daňovou kontrolu. Jak uvedl NSS v bodě [22] rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS: „*Postup k odstranění pochybností je však specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. Legislativní rámec postupu k odstranění pochybností vytyčuje mantinely jeho vlastního použití, neboť [z]ákonodárce upravil postup k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Toto je logické s ohledem na skutečnost, že neexistence prvotně vyměřené daně je velkou právní nejistotou, tudíž je zde požadavek, aby tento stav trval co nejkratší dobu.*“ (viz Lichnovský, O.; Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 202 a násl.).“

[24] Městský soud však tato správná východiska propojil s nesprávně posouzeným skutkovým stavem. V bodě 28. rozsudku vytkl správci daně a stěžovateli, „že správce daně dalece a to jak z hlediska časového tak i věcného, překročil možnosti postupu k odstranění pochybností“ a že v okamžiku, „kdy vyšlo najevo, že pouhé vyjádření žalobce a předložení zápisů o obchodním jednání a účetních dokladů nebude pro správce daně dostatečné, bylo na místě zahájit se žalobcem daňovou kontrolu, nikoli pokračovat v postupu k odstranění pochybností další 3 roky a provádět rozsáhlé šetření včetně výslechu svědků.“ Z výše provedené rekapitulace správního spisu je však zjevné, že postup k odstranění pochybností netrval „další 3 roky“, nýbrž celkem čtyři měsíce a sedm dní. Byl zahájen vydáním výzvy k odstranění pochybností ze dne 21. 2. 2013 a ukončen zasláním úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 27. 6. 2013, jenž byl doručen dne 28. 6. 2013. V judikatuře není sporu o tom, že právě sdělením výsledku je postup správce daně k odstranění pochybností ukončen (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 11. 2013, č. j. 59 Af 12/2013 - 87). Další úkony uváděné městským soudem v bodech 24. a 25. rozsudku, které správce daně učinil v roce 2014, tedy již spadaly do rámce odvolacího řízení, nikoli do rámce postupu k odstranění pochybností, jak uváděl městský soud.

[25] Je sice pravdou, že jejich realizací se správce daně a stěžovatel snažili v odvolacím řízení napravit důkazně to, že v důsledku chybného doručování úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností nedal správce daně žalobkyni dostatečnou možnost po ukončení postupu k odstranění pochybností využít práva podle § 90 odst. 2 daňového řádu, což by vedlo k zahájení daňové kontroly. Z toho však ještě neplyne, že by bylo možno tyto úkony odvolacího řízení označit za úkony postupu k odstranění pochybností a vytýkat správci daně, že tento postup trval několik let, když ve skutečnosti trval pouze čtyři měsíce. Tato kritika městského soudu tedy nemá oporu ve správním spise.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] NSS proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. září 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu